

改革開放政策30年における中国企業会計制度 及び会計教育の貢献

大 島 正 克

The Contributions of the Business Accounting
System and Accounting Education in China to
the Implementation of Reform and Open Policies
in the Last Thirty Years

OHSHIMA, Masakatsu

キーワード

改革開放政策、社会主義市場経済、企業会計制度、会計教育、国家会計学
院、国際会計基準、企業統治

Keywords

Reform and Open Policies, Socialist Market Economy, Business
Accounting System, Accounting Education, National Accounting
Institutes(NAIs), IAS/IFRS(International Accounting Standards and
International Financial Reporting Standards), Corporate Governance

目 次

- I はじめに（問題提起）
- II 改革開放政策時代における企業会計制度の時代的変遷

Ⅲ 中国における会計教育とその効果

Ⅳ 国際会計基準の導入と国家会計学院の設立

Ⅴ おわりに

資料 改革開放政策30年における会計年表（1978～2008年）

参考文献

I はじめに（問題提起）

2008年、中国は、改革開放政策30周年を迎えた。会計学の世界でも、たとえば中国会計学会の機関誌『会計研究』の2008年7月号以降、改革開放30周年を記念して特集論文を掲載している。拙稿では10月号までを見ることとする。すなわち、

7月号：

金蓮淑「改革発展の経験を真剣に総括し、会計理論分野をさらに輝かしく創造する（認真総結改革発展経験再創会計理論事業輝煌）」¹（湖南省長沙で2008年7月12日に開催された中国会計学会2008年学術会においても改革開放30年に因んで会計発展の祝賀会が催されたが、本論文はその開幕スピーチにて公表されたものである。）

孫錚・賀建剛「中国会計研究の発展：改革開放30年の視座に基づいて（中国会計研究発展：其于改革開放三十年視角）」

王竹泉・畢茜茜「改革開放30年の会計監査の発展と革新（改革開放30年会計監督的發展与創新）」

¹ 文中の中国語の表記（簡体字）については例外を除き、日本の漢字に置き換えてある。人名については、通常中国関係の論文等の記載に準拠し、原則としてフルネームで記載した。さらに書籍名・論文名・法律名については日本語訳の後、括弧内に中国語での表記である簡体字を日本の漢字に直して示している。

8月号：

張立民・唐松華「公認会計士監査の財産権機能：進化と発展—改革開放30年中国の会計事務所の財産権の発展と評価分析（注冊会計師審計的産権機能：演化与延伸—改革開放30年中国会計師事務所産権演变評析）」

劉永澤・池国華「中国会計教育改革30年の評価：成就、問題と対策（中国の会計教育改革30年評価：成就、問題与对策）」

9月号：

胡玉明他「中国管理会計理論と実践：1978年から2008年まで（中国管理会計理論と実践：1978年至2008年）」

藩飛他「改革開放30年中国管理会計の発展と革新—許繼電気と宝鋼における原価管理の実践と啓示（改革開放30年中国管理会計の発展与创新—許繼電気与宝鋼的原価管理实践与啓示）」

中国会計学会管理会計專業委員會「我国企業予算管理の導入と発展—我国改革開放30周年記念（我国企業予算管理的導入与発展—記念我国改革開放30周年）」

10月号：

綦好東・王斌「革新 特色 収斂：我国農業会計改革と発展30年論評（創新 特色 趨同：我国農業会計改革与発展30年述評）」

龔翔・許家林「会計法規の変遷と財産権保護メカニズムの進化（会計法規変遷与産権保護機制演進）」

である。

ここで、中国現代史における30年の意味を考えてみたい。企業に当てはめれば、「企業の寿命30年」説（日経ビジネス編 [1984]）があるように、30年という時間の長さは、1つの時代区分を示す単位と見ることもできよう。2008年は、中国現代史に当てはめてみれば、1978年の改革開放政策が開始されてからちょうど30年となり、上で見たように、会計学の分野でも30周年を祝うさまざまな行事が催されている。国全体としてはその最大の行事が「北

京オリンピック」ともいえよう。遡れば1911年の辛亥革命によって中華民国が1912年に成立してから日中戦争の終戦の1945年までが33年である。その後内戦を経て社会主義体制へと変わった。1949年の中華人民共和国の建国から1978年の改革開放の開始まで29年あるが、この間の体制であった社会主義計画経済の行き詰まりが改革開放政策への転換を促したといえる(大島[1999])。そして現在その1978年の30年後を迎えている。

この時代区分を会計制度に当てはめると、1911年から1940年代前半は、中華民国時代の資本主義体制下の会計制度(大島[1998])であり、1949年以降1978年頃までは、社会主義体制下の国営企業の「原価センター」による経営管理時代の会計制度(大島[1999])であり、1978年頃から現在までが社会主義体制下ではあるが改革開放政策時代の会計制度ということになる。現体制は現在進行形なので、ここで変化するとは勿論断言はできないが、改革開放政策時代の30年という1つの区切りを迎えて、その移行と発展の経済(transitional and developing economy)²の成功に対する企業会計制度とそれを支えた会計教育の貢献という観点から、中国企業会計制度の回顧と展望を試みる価値はあると考える。

なお、1978年から2004年の初頭までの改革開放政策時代の会計制度については大島[2005a]の「中国における企業会計制度の復活と発展—改革開放時代の企業会計制度—」と国際会計研究学会2005年度全国大会での学会発表に基づく大島[2006]の「中国における企業会計制度の復活と発展—中国企業会計制度の特質をさぐる—」において行ってきた。そこでは、それまでの中国企業会計制度を検討した後、①管理会計の財務会計化、②会計制度・技術

² 「体制移行(systemic transition)とは、一般には経済体制がこれまでの計画中心から市場中心へ、また社会全体が社会主義から資本主義へトータルに変化することを指している」とし、「資源を伝統部門から市場部門へ移転させることを発展と呼び、統制部門から市場部門へ移転させることを移行と見る」(中兼[2002])としている。

のキャッチアップの迅速性、③アカウンタビリティ概念の欠如、という3つの特質を抽出した。本稿では、それ以降現在までの部分に重点を置くとともに、以上の拙稿では扱いきれなかった中国の改革開放政策時代における経済体制の移行 (systemic transition) と発展の成功に対する中国の企業会計制度と会計教育の貢献という観点に重点を置き論述する。

II 改革開放政策時代における企業会計制度の時代的変遷

(1) 改革開放政策への転換の意味

改革開放政策以前の中国では、国営企業が中国経済の基本であった。すなわち、人々は、いずれかの国営企業に属し、生活も国営企業中心で営まれていた。他方、経済的仕組みから見ると、「一国一企業」として機能していたため、各国営企業は一企業の部門的な役割あるいは位置にあったといえる。したがって、ある国営企業に損失が発生すると、国がその損失を補填していた。すなわち、ある国営企業の損失は他の国営企業の収入から補填する仕組みであったため、全体として国営企業からの収入が国営企業への損失補填を上回っている間は、国としても発展しているといえたが、損失が収入を上回る状況が続くと、国としての蓄えが減少することになり、究極的には国家財政の崩壊を意味することになる。統計から見ると中国経済は1985年に、この損失補填が企業収入を上回り、それ以降国営企業への損失補填は企業からの収入を大幅に上回る状況となっている (国家統計局編 [1997])。鄧小平は、いずれは国としての損益分岐点を下回る事態になることは予測していたのであろう。1978年12月、中国共産党第11期中央委員会第3回全体会議 (中共11期3中全会) において、それまでの鎖国的政策から改革開放政策へと大きく舵を切ったのである。

したがって、改革開放政策の基本はこの国営企業 (1992年からは国有企業) の改革、すなわち、中国の企業制度改革にあったといえるし、企業制度改革

はまだ現在進行形ともいえる。とりわけこの30年間の前半の（1978年+15年として）1993年前後までに、効率よく企業経営がなされ競争力のある企業とそれを支える企業制度への改革が、改革開放の政策として実施されていったのである。そして、その企業制度改革の一要素に企業会計制度の改革もあった。

さらに、この30年間の後半の15、6年間においては、社会主義市場経済への実現に向けて始動することになり、改革開放政策の重点が、WTO加盟に向けてと加盟後の経済のグローバル化を射程においた国際化へとあるいは会計では国際的な会計基準への収斂（Convergence、趨同）へと移っていったのである。

（2）企業制度改革

企業制度改革が目指すところは、国営企業（国有企業）に対する

1）法人化

2）株式化

3）民営化

であった（中兼 [2002]）。

1）の「法人化」については、2）の「株式化」への試行（試行股份制）まで射程内に入れて、1992年7月、国務院は「全人民所有制工業企業経営メカニズム転換条例（全民所有制工業企業転換経営機制条例）」（国務院法制局辦公室編 [1995]）を公布した。この第二条で、「企業の経営メカニズムの転換の目標は、企業をして市場の要求に適應させ、法律に依り自主經營させ、損益を自己負担させ、自力で發展させ、商品生産と經營單位に対し自己責任を持たせ、独立のために民事の權利を持ち民事の義務を負う企業法人に成させしむることである」とその目的を述べ、1987年の中国共産党第13期全国代表大会（中央13期党大会）の「社会主義初級段階論」で言及された国営企業の株式会社化の条件整備を一層明確化した。従来よりも国営企業側に經營自

主権が一段と「放権譲利」され、「各企業の異業種経営権、製品の価格付けの権利、諸資材の購入権、輸出入権、投資決定権、留保資金の再投資権、資産処分権、企業間の合併と合併権、労働雇用権、人事権、賃金総額内での賃金・ボーナスの決定権など、これまで以上に大幅に許されることとなった」（小島 [1997]）のであるが、これが国営企業（国有企業）における企業制度改革の「民営化（privatization）」への布石になったといえる。

こうした状況下、1992年の10月、中国共産党第14期全国代表大会（中共14期党大会）において、党総書記・江沢民は、鄧小平の「社会主義市場経済論」に基づく党活動報告（所謂「1992年報告」：江沢民 [1992]）を行った。すなわち、「計画と市場はともに経済の手段であり、計画の要素が多いか市場の要素が多いかは、社会主義と資本主義の本質的な違いではない。」（江沢民 [1992]）とした。かくして社会主義の名においてこれに臆することなく市場を利用することができるとし、さらに、社会主義市場経済について、以下のように指摘した（渡辺 [1997]）。すなわち、

- ① 行政的指令によってではなく市場メカニズムにより資源配分を行うこと
- ② 市場メカニズムを展開させるべく価格を自由化し、企業間の競争を促進し、それにより効率性の高い部門に資源を集中すること
- ③ 以上のような条件を整え、さらに市場メカニズムの欠陥を補うために、国家による経済の間接的なマクロ・コントロールすなわち財政・金融政策を用いること

とした。また、この「1992年報告」以降、中国政府は、従来の「国営企業」から「国有企業」³へと表現を変更しているが、この表現の変更からも、2)

³ 「国営企業」から「国有企業」への正式な移行は、1993年3月に公布された「国家経済体制改革委員会からの1993年の経済体制改革についての要点に対して、国務院がそれを認めるという通知（国務院批転国家体改委関

の「株式化」を目指すため企業を所有するが経営はしないという政府の姿勢が窺えた。

3)の「民営化」であるが、1996年の時点で、国有工業企業は約11万4千社とされていた（国家統計局編 [1997]）。国有企業改革は、これらの国有企業すべての「現代企業化」を目標としているが、あまりにも数が多くまた多種多様であった。そこで政府は、実際にそれらを一度に、すべての企業を改革、改組するのは不可能として、「大規模国有企業をしっかりと経営改善し、小規模国有企業を一層自由化し、活性化させる（抓大放小、すなわち大を掴み、小を放つ）」という戦略の方針を立てた。「抓大放小」は大中規模国有企業の改革を優先したという批判もあるが、逆に中小企業の民営化への道も開くこととなり、企業全体における国有企業の比重を下げる方向に作用したことも事実である（劉進慶 [1998]、中兼 [2002]）。

しかしながら、その後の流れをみると、法制度は整ったものの、実際に国有企業から株式会社等の「現代企業」への改組はなかなか捗らなかったともいえる。その打開ため新たな株式制企業への転換を促進するさまざまな政策が試みられた。1997年9月、中国共産党第15期全国代表大会（中共15期党大会）で、「江沢民総書記は問題の公有制概念を拡張解釈することで、理論上の『突破』を図った」（江沢民 [1997]、藤本 [1998]）。それというのも、この江沢民の大会報告（所謂「1997年突破」）によって、国有企業で株式会社や有限会社のような「現代企業制度」を確立するに際し、すべての企業で国有成分（国の持ち株・出資額）の絶対優位を確保する必要性が否定され、競争的な産業分野では、国の出資額が50%以下の企業の出現も可能となり（藤

一九九三年經濟体制改革要点通知）」（國務院法制局辦公室編 [1995]）に基づく。当該通知は法規性文件として公布され、経営請負期間の終了とともに国有企業の企業利益（企業利潤）を国家税収と企業留保利益（企業留保利潤）に分ける「税利分流」へ移行することを規定し、さらに条件の整った企業については株式制を試行することを打ち出した（田島 [1994]）。

本 [1998])、ここに株式制による合併企業の設立等も含め、国有企業の株式会社化あるいは企業集団化への転換を一層容易にする準備が完了したことになる。

(3) 会計制度改革

会計制度改革も、上記の企業制度改革に伴うものであり、

- 1) 法人化
- 2) 株式化
- 3) 民営化

を伴うといえる。すなわち、

1) の「法人化」については、1992年の「全人民所有制工業企業経営メカニズム転換条例（全民所有制工業企業転換経営機制条例）」に対して、1994年の「会社法（公司法）」の制定があり、その制定によって国有企業に「法人という実体を与える」ことになった。法人という実体を与えられることによって、2) の「株式化」が可能となる。

近代社会によって株式会社がもっとも有力な企業形態になったのは、①資金調達が大規模になる、②コーポレート・ガバナンスからみて、他の会社形態よりも優れているとされるからであり、所有と経営の分離のためにも株式化は有効とされ、上場化においても有効な形態とされるからである（中兼 [2002]）。

以上の流れを受けて、1992年12月、財政部から、「企業会計準則」と「企業財務通則」（この二者をもって「両則」と通称される）が公布され、1993年7月から施行された。この両則に基づいて、複式簿記を前提とする会計制度が導入され、すなわち、約500年の歴史をもち世界的スタンダードとなっているイタリア式複式簿記から導き出される貸借対照表等式である「資産＝負債＋資本（株主権益）」⁴⁾が導入された。1993年12月、「会計法」も「資産＝負債＋資本（株主権益）」の考え方に基づき大幅に改正された。この「資

産＝負債＋資本（株主権益）」は、資本主義社会側にとっては全く当然の如く考えられているが、社会主義の世界にとって、貸借対照表等式すなわち資本（株主権益）を公に導入することは、非常に大きな意味を持っていた。すなわち、建国当初からの社会主義の理念に相反する「資本」という概念を認めたことになるのみならず、現実の企業経営の上で、企業の所有者は国ではなく、株主であることが一般に明示されるという意味を持つことになったからである。また同時に改革開放政策の根幹である国有（国营）企業の改革という政策を一層前進させる役割を企業会計制度は果たしたこともあった。中国の企業会計制度の改革によって企業制度そのものも、形式のみならず実質的にも、社会主義制度下での企業制度から資本主義（市場主義）制度の下での企業制度へと一層移行（transition）していくことになったのである。

（4）証券制度の創設と改革

企業の「法人化」「株式化」「民営化」を進めるためには、証券市場の創設が必要となる。とりわけ企業の「株式化」は、社会主義理念とは全く相反することとなるため、証券市場の創設は難航したが、1990年12月、上海に、1991年7月、深圳にとにかく設置された。しかしながら証券市場を支える「証券法」は、当時はまだなく、1999年になってやっと施行されるに至ったことから見ても（田中 [2003]）、社会主義の理念段階における現実への対応の困難さが理解できる。

証券市場が創設されると、親会社が国有企業の場合（このケースが主であるが）、子会社を作り、親会社（＝政府）が株主となって、子会社を証券市場に上場し、子会社を通して資金調達するようになった。この場合、親会社は非流通株を多く持っているため、市場に出回る株式（流通株）が少なく

4 日本では、資本の部は、2005年の「会社法」の施行により純資産の部と改称されている。

なっている。以上から中国の証券市場では株価の乱高下が激しいという現象に見舞われるという特徴を持つに至っている。

Ⅲ 中国における会計教育とその効果

(1) 中国会計教育の変遷

新しい理念ができ、新しい制度を運用するためには、新しい理念に基づく教育を受けた人材を世に出すことが重要である。劉永澤・池国華 [2008] の「中国会計教育改革30年の評価：成就、問題と対策（中国の会計教育改革30年評価：成就、問題与对策）」では、1978年からの30年間の会計教育を振り返り、今後の方向を提示している。以下、劉永澤・池国華 [2008] に基づき、その内容を見ることとする。

会計教育の改革と発展は時代の要求でもあるが、1966年から1978年までの間は文化大革命のために、中国の高等教育は崩壊してしまった。その後の改革開放期からは、会計教育も未曾有の発展を遂げている。回復期（1978～1985年）、改革探索期（1986～1991年）、飛躍発展期（1992～1999年）、国際化期（2000～現在）と時代区分して捉えている。

(2) 会計教育改革30年の成果

1) 多元的会計教育体系の構築

従来の会計教育は、国家の任務遂行のためのものであったが、民間、外国等とも対応できる多種多様な会計を教育する体系を構築する必要があった。

2) 多くの優秀な会計人材を養成

中国建国初期では、会計専門学校は私立学校も含め53校あり、在校生も5,500人を超していたが、1978年には、21校、2,024人に減少していた。その後、1999年に、中国政府が高校での会計教育充実政策をとった結果、

2007年には、全国1,089の高校で会計教育が施され、内、508校に会計本科が置かれるに至った。2005年の時点で、普通高校で会計専門の在學生は全国で571,539人あった。2004年から、会計修士（MPAcc：Master of Professional Accounting、会計碩士、在職中の職業會計人が対象）の制度が開始されたこともあり、会計修士が8,745人、さらに会計學博士課程を有する大學等がすでに35あることから、会計學博士も915人輩出するに至っている。

3) 會計士試験の制度の構築

現在3つの大きな會計に関する試験がある。すなわち、

- ① 公認會計士（CPA、注册會計師）試験：1991年にその制度が設けられて依頼、毎年実施されている。合格者は延べ14万人に至っている。
- ② 會計職業資格試験：その合格者は會計の職務に就くための通行証となっている。科目としては財經法規、職業道德、會計基礎、會計電算化などがある。
- ③ 會計専門技術資格試験：會計担当者になるための必須の資格となっている。初級、中級、上級（高級）の3段階がある。全国で會計關係の職業に就いている人は1,000万人とされるが、その内、初級會計資格者は234万人、中級會計資格者は116万人、上級（高級）會計資格者は8万人に達している。

4) 新しい會計人材養成モデルの創設

1998年、2000年そして2002年にそれぞれ北京、上海、厦門に国家會計學院が創設された。以下Ⅳの（2）において検討する。

5) 會計教育國際化の実現

中国は經濟グローバル化の潮流の中に、移行經濟の中に、そして會計基準も國際的収斂化（Convergence、趨同）の中にある。會計教育に関しては4つの國際化が進展している。すなわち、

- ① 教育目的の國際化

- ② 教育内容の国際化
- ③ 学習形式の国際化
- ④ 教育交流の国際化

である。

(3) 会計教育改革の30年における問題点

以下の6点を問題点として挙げている。すなわち、

- ① 教育資源の投入不足
- ② 教育理念が相対的に後退
- ③ 教育のフレームワークの合理性が不十分
- ④ 養成目標が曖昧
- ⑤ 会計教授方法における革新の不足
- ⑥ 教育評価体系における科学性の不足

である。

(4) 会計教育の将来性とその対策

上記の問題点に合わせ、その解決のための対策を6点挙げている。すなわち、

- ① 現行の体制を改革し、教育資源の投入の増大
- ② 国際的な協力を強め、外国の先進的な経験の導入
- ③ 社会の要求に合わせ、多次元的な養成目標体系を構築
- ④ 高等職業教育と教育の継続を重視し、教育のフレームワークの合理化を促進
- ⑤ 会計教育に総合的な素養を養い、会計の教授方法の革新を図る
- ⑥ 教育評価制度に科学を導入し完全化を図る

であるとしている。

Ⅳ 国際会計基準の導入と国家会計学院の設立

(1) 国際会計基準の導入の意義と目的

改革開放政策における開放政策は、中国が自らの経済発展のため必要とする資金を世界から調達する政策である。しかしながら、世界から中国企業への投資は、中国企業に先進諸国の企業と同様なコーポレート・ガバナンス (corporate governance、公司治理) が確保されない限り、自ずと限度がある。そこで、中国政府としては中国企業の経営にコーポレート・ガバナンス⁵を確立し確保する必要がでてくることとなる。

他方、資本主義先進諸国における国際的な動向として、株主価値の強化と機関投資家による株主利益保護を目的とした企業経営への関心の高さがいわゆる「コーポレート・ガバナンス運動」という形で現れ、21世紀にかけて、企業のコーポレート・ガバナンスの強化が国際的にも大きな潮流となっていた (吳敬璠 [2007])。

2002年1月、中国证券监督管理委员会と国家经济贸易委员会は政府側からの強制力を有する「コーポレート・ガバナンス規範 (公司治理規範)」を公表した。その主たる内容には、以下の3項目が挙げられている。すなわち、

- ① 独立取締役 (独立董事) 制度の確立
- ② 取締役会 (董事会) による経営陣に対する監督強化
- ③ 企業経営の透明性の強化

である。

会計の立場から特に関係するのは③の企業経営の透明性 (transparency)

⁵ 中国企業のコーポレート・ガバナンスの内容であるが、たとえば、魯桐 [2007] では、2007年度中国上場企業トップ100社のコーポレート・ガバナンスの評価を以下の6項目の総合得点としている。すなわち、①情報の開示と透明性、②株主の平等な扱い、③監査役会の責任、④株主の権利、⑤取締役会の責任、⑥利害関係者の役割である。

の強化であり、この企業経営の透明性を高める具体的なサブ・コーポレート・ガバナンスともいうべき側面が、「国際会計基準の導入」と「取締役会の情報開示の強化」である。中国自体もこのような状況は十分認識していて、財政部（会計司）は、IAS/IFRS（International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards、国際会計基準／国際財務報告基準）⁶の導入に熱心である。国際的な会計基準収斂化（Convergence）の動向を受けて、2007年には国内の会計基準を国際会計基準へ収斂（趨同）することを（日本よりも早く）表明している。すなわち、先進諸国と同様な企業会計基準に基づく会計環境を形成することによって、外国からの資本流入の円滑化を図ろうとしている。この国際会計基準を国内へ根付かせる役割を会計が担うこととなり、その具体的現れが上記で検討した学校での会計教育の強化であり、また各種会計に関する国家試験の充実化である。さらに、すでに社会に出て実務についている人材に対しては国際会計あるいは資本主義的な会計制度の再教育が必要であるが、そうした社会人を対象とした会計教育に対しては、以下で見る国家会計学院における教育がある。

「取締役会の情報開示の強化」については、開示の範囲として、年度経営計画、予算と長期計画、全社的および各部門の業務状況、監査報告、規定の

⁶ 2001年4月、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, IASC）は改組され、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, IASB）となった。この改組は、国際的な会計基準が目指す方向が各国の会計基準の違いを認めつつ調和（harmonization）を図るという方向から各国の会計基準の収斂・統一（convergence）を目指す方向へと転換したことを意味している。IASCから出されていたのが国際会計基準（International Accounting Standards, IAS）であり、IASBから出されるようになったのが国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, IRRS）である。総称して国際会計基準（IAS）といわれることもある。

政策との逸脱、取締役が行う自社株の取引状況、重要投資の処理、会社が直面するリスク、会社の継続の可能性などが挙げられている（呉敬璉 [2007]）。中国の国民性から見て、企業の内容開示は極めて消極的傾向にあるが、政府にとっては今後も、改革開放政策の成功のためにはグローバルな信頼獲得に向かった政策をとることが求められることとなる。

（2）国家会計学院の意義と目的

新しい理念ができ、新しい制度が運用され、そのために新しい教育を受けた人材が世に出ていったとしても、はじめのうちは、既存の組織内の大半が従来の理念、制度、教育に基づいて活動している場合、新しい制度はなかなか根付かず、改革は進まないことが多い。中国が国有企業改革を進める上でも、同様な問題に直面した。

そこで当時の国務院総理朱鎔基は、1998年から2002年にかけて中国の会計学のメッカともいうべき北京、上海、厦門で国家会計学院を開校させ、会計プロフェッションの充実と国際化をさらに進めた。朱鎔基は北京国家会計学院⁷の視察に際して、その設立目的を以下のように述べている⁸。すなわち、

- ① 国家会計学院は、江沢民総書記の公認会計士（CPA、注冊会計師）30万人育成計画の重要な柱であること
- ② 国家会計学院で職業道德と高い業務資質を備えた公認会計士を育成することは、社会主義經濟發展の基礎であり、現代化建設の基本計画であ

⁷ 北京国家会計学院は、北京国際空港の近くあり、約13万m²の敷地を有し、約1,400人の宿泊が可能な大規模な研修センターである、と報告されている（荻原 [2001]）。

また、上海国家会計学院（Shanghai National Accounting Institute, SNAI）については、孫美璽 [2006] 及び Tomo Suzuki, et al. [2007] に詳しい。

⁸ 『人民網日本語版』 <http://j.peopledaily.com.cn>（2001年10月30日）

ること

さらに、国家会計学院の役割について、以下のように述べている。すなわち、

- ① 現在、経済活動の深刻な問題は、会計事務所（会計師事務所）による不正な帳簿記入と虚偽の財務報告であり、多くの経済犯罪や腐敗行為は、こうした会計事務所職員の行為と切り離すことはできない。以上の問題の解決には、法律と管理の強化と同時に、会計人員、特に公認会計士の強化育成が不可欠であること
- ② 国有企業改革の成功のためには、経営管理、特に財務管理の強化が必要である。したがって、すべての国有大中規模企業および金融機関の財務主管は、国家会計学院で実習を受け、基準を満たした者だけが業務に従事できるようにする必要があること

以上から、社会主義市場経済発展のためのインフラとして、会計制度の環境を整え、具体的には、経済犯罪と腐敗行為を防止し、国有企業と金融機関の財務を効率的に運用することが重要であるということを強調していることが分かる。その目的に国家会計学院を役立てようというものである。30万人の公認会計士の養成計画は、公認会計士年2万人の誕生のペースでいけば、10年足らずで達成されることになる。数年後には、中国は、公認会計士数でアメリカに肉薄するか、あるいはアメリカを追い越して世界一の公認会計士国になっているであろう。

V おわりに

国家財政が成り立つためには、一国の経済が付加価値を順調に生み出していかなければならないが、改革開放以前の中国は必ずしも順調ではなかった。中国における社会主義計画経済体制は、その目指す理想とは逆に閉塞状態に陥っていたといっても過言ではない状況に直面していた。中国自らの力で生

産性を上げるには、それを可能とする社会経済システムを創造しなければならない。1978年12月、鄧小平は改革開放政策を掲げて社会主義の下での新しい経済体制の創造に着手した。具体的には国営企業を、外国から資本を導入し国家財政を支えるに足る生産性ある企業に改造することであった。すなわち一国一企業の体制を解体し、各部門の企業を独立した活気ある企業に変えなければならなかったのである。中国のみならず東ヨーロッパ諸国にも見られたこうした現象は、しばらくして統制部門から市場部門への経済体制の移行 (systemic transition) と捉え研究されるようになった。拙稿も改革開放政策時代の30年を経済体制の移行という観点からアプローチしている。

中国は自国の資本蓄積が乏しかったため、開放政策により資本調達を外国に求めた。外国から中国へ投資を誘導する必要から、外国から投資し易い環境を構築することが求められた。すなわち、外国からの投資の信頼に足るインフラの整備が急務となったのである。証券市場の開設と整備を急ぎ、インフラとしての法制面も整備していった。たとえば会計上の整備に当たって、中国は世界銀行から借款し、現在 Big4 の1つとなっているアメリカの監査法人デロイト・トッシュ・トーマツ (Deloitte Touche Tohmatsu) に依頼し、中国の会計制度を資本主義的な制度に改革したのもその現れとみることができる。

外的な環境形成の次は企業内部の環境形成である。すなわちコーポレート・ガバナンスの有効性の問題である。コーポレート・ガバナンスの有効性を増大させるための会計関連の要素の1つに、企業経営の透明性 (transparency) の強化がある。透明性を高め虚偽の会計情報を追放し、外国から安心して投資できるという投資家の信頼を得るには世界の100カ国以上が採用している「国際会計基準 (ISA/IFRS)」の導入が必要不可欠であった。

しかしながらこれまでの中国にはない会計基準である国際会計基準を実際に導入しようとする、国際会計基準を理解し運用できる人材が必要となる。

国際会計基準を中国国内に定着させる成否は国際会計基準に通じた人材に育て上げる教育の成否にかかっている。若年層には学校制度の中で教え育て上げることとなる。他方、すでに社会にでている人材には、再教育の場が必要となった。その役割を担うのが国家会計学院であり、主に国有企業の経営幹部に国際会計基準を教授し、国有企業の改革を促進することを目指した。

「高いレベルの会計人材は依然として不足している。高い知識と倫理性を備えた人材の不足を解決するために打ち出された方策が、企業や国家機関の重役を主たる教育対象とする中国版のアカウンティング・スクール—国家会計学院の設立であると考えられる。国家会計学院は、中国政府が市場経済の発展を実現するために、自らが会計人材の育成に取り組んだ国家戦略の一環として見る事ができよう」（孫美霊 [2006]）という見解からも裏付けされるように、国家会計学院での社会人教育は世界的に見ても、移行期経済体制故の特色ある会計教育制度といえるのである。

以上から、改革開放政策の30年は移行経済のまさに移行のプロセスにある30年であった。円滑に統制部門から市場部門へ移行させるには、様々な試みが必要であったが、目指す目標は決まっていたため、政策自体は明瞭なものである。経済制度のインフラとしての企業会計制度の国際的水準への移行とそれを支え推進する人材を育成するための会計教育は、地味な役割であるが、改革開放政策30年の成功を支えてきた貢献は確かにあったのではなかろうか。

資料 改革開放政策30年における会計年表（1978～2008年）

……………公有制を基礎とした計画経済期（1978～84年）……………

1978 中国共産党第11期中央委員会第3回全体会議（中共11期3中全会）
（12）（鄧小平が政權の座につく）

1979 財政部会計課（財政部会計司）が再設置される（1）
「中外合弁企業法（中華人民共和國中外合資經營企業法）」の制定
（7）。

- 1980 中国会計学会設立 (1)
甘肅会計師事務所の設立 (9.1)
経済特区 (最初は、深圳、珠海、汕頭、厦門の4都市) を設ける
「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法実施細則」の制定 (12)
財政部「会計顧問処の成立に関する暫行規定 (關於成立会計顧問処的暫行規定)」を制定 (12.23)
- 1981 全国で最初の会計事務所である上海会計師事務所が設立される
(1.1、董事長、潘序倫)。引き続き広州会計師事務所 (2.23)、南京会計師事務所 (4)、新疆会計師事務所 (8.17)、昆明会計師事務所 (10.1)、中信会計師事務所 (10.31)、北京会計師事務所 (11) が設立される。
- 1983 国務院の下に監査署 (審計署) が設立 (9)
「中華人民共和国中外合弁企業法实施条例」の制定
.....公有制に基づく計画的商品経済の時期 (第1期) (1984~89年).....
- 1984 北京天橋百貨店株式会社 (7) と上海飛樂音響株式会社が株式を発行
経済特区が14都市となる
- 1985 「中華人民共和国会計法」公布 (1.21) 施行 (5.1)
財政部「中外合弁企業会計規定 (中外合資経営企業会計制度)」公布 (3.4) 施行 (7.1)
国務院「監査活動に関する暫行条例」公布 (8)
審計署「内部監査活動に関する若干の規定」公布 (10)
- 1986 国務院「中華人民共和国公認会計士条例 (中華人民共和国注册會計師条例)」を制定 (7)
- 1988 「企業法人登記管理条例」
国務院「中華人民共和国監査条例 (中華人民共和国審計条例)」公

布 (11)

中国公認会計士協会 (中国注册会計師協会、CICPA) 設立

……………公有制に基づく計画的商品経済の時期(第2期)(1989～92年)……………

1990 上海証券取引所開業 (12)

1991 深圳証券取引所開業 (7)

財政部「注册会計師全国統一考試弁法」公布、第1回全国公認会計士統一試験 (注册会計師全国統一考試) の実施

……………社会主義市場経済の時期(WTO加盟前)(1992～2001年)……………

1992 財政部国家経済体制改革委員会等が株式会社試行弁法 (股份制企業試点辦法) (5・15) 制定・公布

財政部国家経済体制改革委員会等が「株式会社試行会計制度」(5・23) を公布施行

財政部「外国投資工業企業実施細則 (勘定科目と財務諸表の規定)」公布 (5)

財政部「外資投資企業会計制度」「外国投資企業財務管理規定」制定 (6) (中国企業よりも先に1997年7月から外資系企業の統一的な会計制度が実施される)

中国共産党第14期全国大会開催 (10) (この通称『1992年報告』以降「国営企業」から「国有企業」へ表現変更)

財政部「企業会計準則—基本準則」「企業財務通則」公布 (12)

対外開放地域が (経済特区だけではなく) 「全方位開放」となる

1993 「企業会計基準則」「企業財務通則」施行 (7.1) (全国に「資産＝負債＋資本 (所有者權益)」等式を前提とする複式簿記と会計制度を導入)

国家主席令として「中華人民共和國公認会計士法 (中華人民共和國注册会計師法)」公布 (10)

中国共産党第14期中央委員会第3回全体会議 (中共14期3中全会)

- 「社会主義市場経済体制を確立する上での若干の問題に関する中共中央の決定（中共中央関于建立社会主義市場経済体制問題的決定）」（通称『決定』）の公表（11）（ここに社会主義市場経済論が確立）
- 「有限責任会計師事務所設立及審計批暫行弁法」（12）
- 「中華人民共和国会計法」改正（12.29）
- 「業種別会計制度」制定（「両則両制」が揃う。両則：「企業会計準則」「企業財務通則」、両制：「株式会社試行会計制度」「業種別会計制度」、「両則両制」は、社会主義会計から資本主義会計への転換に重要な役割を果たす）
- 1994 「会社法」の施行（7.1）
- 「中華人民共和国監査法（中華人民共和国審計法）」（11）
- 1996 中国注册会計師協會「中国注册会計師協會章程」を定める（6.5）
- 1997 國際会計基準委員會に加入。國際會計士連盟に加入。
- 1998 財政部「株式企業会計制度」公布（1.27）
- 北京国家会計学院が開校（7）
- 財務部会計基準委員會の発足
- 1999 「証券法」の施行（7.1）
- 「会計法」再改正（10.31）
- 2000 國務院「企業財務会計報告書条例」制定（6）
- 「(改正) 会計法」施行（7・1）
- 上海国家会計学院が開校（9）
- 財政部「『企業会計制度』の發行に関する通知」發行（添付文書1、企業会計制度、2、企業会計制度—会計科目和会計報表）（12・29）
- （2001、1・1から株式会社に「企業会計制度」を適用し、「株式企業会計制度」は廃止）
- 2001 「企業財務会計報告書条例」施行（1・1）

……………社会主義市場経済(WTO加盟後)(2001～08年)……………

中国 WTO 加盟 (11・11)。

財政部「『金融企業会計制度』の印刷発行に関する通知」発行 (11・27) (2002、1・1から実施)

財政部「《外国投資企業の『企業会計制度』執行に関する問題の規定》の発行に関する財務部の通知」を発行 (添付文書、外国投資企業の執行に関する問題の規定) (11・29) (2002年1月1日から外国投資企業にも「企業会計制度」を適用し、「外国投資企業会計制度」は廃止)

2002 厦門国家会計学院が開校 (1)

証券監督管理委員会と国家経済貿易委員会が「コーポレート・ガバナンス規範 (公司治理規範)」を公表 (1)

財政部「外国投資企業の『企業会計制度』執行の問題解答の印刷発行に関する通知」発行 (5・26)

2004 財政部「小規模会計制度 (小企業会計制度)」を公布 (4・27) (2005、1・1から実施) (会計制度の統一化の成就)

2006 改正「会社法 (公司法)」と改正「証券法」の施行 (1・1) (コーポレート・ガバナンスの改善に法的根拠を付与)。

財政部「企業会計準則」の公布 (2) (IFRS との収斂化をほぼ達成)

2007 「企業会計準則」が上場企業に適用 (1・1)

「中華人民共和国企業所得税法」の改正 (3) (国内企業と外資系企業の税制の一本化。両企業とも25%の所得税率を適用。外資系企業の税制上の優遇措置の終焉)

出所：劉峰 [2000]、郭永清 [2003b]、劉玉廷 [2002]、趙西朴、葛編著 [1999]、犬飼 [2002]、王昱 [2000]、小淵 [2003]、魏巍 [2008]、近藤 [2002, 2006]、中央監査法人編 [2000]、田雨 [2007]、水野 [2004] 等を参考に作成。

参考文献

【中国語文献（ピンイン〔拼音〕順）】

- 杜興強・章永奎. 2003.『WTO 与中国會計國際化』厦門大学出版社.
- 藩飛・王悅・李倩・任雯雯・李剛. 2008.「改革開放30年中国管理會計的發展與創新—許繼電氣与宝鋼的原価管理实践与啓示」『會計研究』8期:10-16.
- 葛家澍. 2004.「建立中国財務會計概念框架的總体設想」『會計研究』5期:9-19.
- 郭永清. 2003a.『會計國際化—全球範圍內的考察与中国的經驗』立信會計出版社.
- 郭永清. 2003b.『新中国企業會計核算制度變遷研究』東北財經大學出版社.
- 國家統計局編. 1997.『中国統計年鑑1997年』中国統計出版社.
- 國務院法制局辦公室編. 1995.『有關社会主义市場經濟法規和政策匯編(1992.1-1994.7)』中国社会科学出版社.
- 江沢民. 1992.「加速改革開放和現代化建設步伐奪取有中国特色社会主义事業的更大勝利—在中国共產党第14次全國代表大會上的報告—」『人民日報』10月21日:1-4.
- 江沢民. 1997.「高舉鄧小平理論偉大旗幟、把建設有中国特色社会主义事業全面推向二十一世紀—在中国共產党第十五次全國代表大會上的報告—」『人民日報』9月22日:1-4.
- 蔡好東・王斌. 2008.「創新 特色 趨同:我國農業會計改革与發展30年述評」『會計研究』10期:3-8.
- 胡玉明・葉志鋒・範海峰. 2008.「中国管理會計理論与实践:1978年至2008年」『會計研究』9期:3-9.
- 金蓮淑. 2008.「認真總結改革發展經驗再創會計理論事業輝煌」『會計研究』7期:3-6.
- 劉峰. 2000.『會計準則變遷』中国財政經濟出版社.
- 劉玉廷. 2002.『中国會計改革:理論与实践』民主与建設出版社.
- 劉永澤・池國華. 2008.「中国會計教育改革30年評語:成就、問題与对策」『會計研究』8期:11-17.
- 普華永道中国專業技術組編写、陳保郎主編. 2008.『中国會計推則—概要、变化及比較』中国財政經濟出版社.
- 孫鋒・賀建剛. 2008.「中国會計研究發展:其于改革開放三十年視角」『會計研究』7期:7-15.
- 王建新. 2007.『中国會計推則國際離同研究』中国財政經濟出版社.
- 王竹泉・畢茜茜. 2008.「改革開放30年會計監督的發展与創新」『會計研究』7期:16-24.
- 趙西朴葡編著. 1999.『中国會計準則研究』中国人民大学出版.
- 張立民・唐松華. 2008.「注册會計師審計的產權功能:演化与延伸—改革開放30年中国會計師事務所產權演變評析」『會計研究』8期:3-10.

中国会計学会管理会計専門委員会. 2008. 「我国企業予算管理の導入と発展—記念我国改革開放30周年」『会計研究』9期: 17-25.

走向社会主义市場經濟叢書編輯委員會編. 1993. 『社会主义市場經濟下の企業会計と財務』中国国際広播出版社.

中國注册會計師協會 <http://www.cicpa.org.cn>

『人民網日本語版』<http://j.peopledaily.com.cn> (2001年10月30日)

【英語文献】

Huang, A. and R. Ma. 2001. *Accounting in China in Transition 1949-2000*. World Science Publishing (久野光朗・邵藍蘭共訳. 2004. 『転換期の中国会計: 1949-2000』同文館出版).

Tomo Suzuki, Yan Yan, and Bingyi Chen. 2007. Accounting for the growth and transformation of Chinese business and the Chinese economy: implications for transnational and development economics. *Soxio-Economic Review*. 5: 665-694.

【日本語文献】

愛知大学経営会計研究資料叢書編集委員会編. 1994. 『中国経営・経済関係資料集 (1949-1992)』愛知大学経営総合科学研究所.

青木茂男. 1981. 「中国の会計」『会計ジャーナル』13 (7): 8-14.

犬飼利弘. 2002. 「国際的調和をめざす中国の会計システム」『国際会計研究学会年報2001年度』(国際会計研究学会): 99-114.

今井健一. 2003. 「中国国有企業の所有制度再編—大企業民営化への途—」『社会科学研究』(東京大学) 54 (3): 37-60.

王昱. 2000. 「中国の企業会計基準について」『国際会計研究学会年報1999年度』(国際会計研究学会): 67-85.

大島正克. 1998. 「中国国民革命期における中華民国の近代会計制度の生成と発展」『経営論集』(亜細亜大学) 33 (2): 107-139.

大島正克. 1999. 「中国国営企業における中国の責任会計の生成と発展」『経営論集』(亜細亜大学) 34 (1): 1-48.

大島正克. 2002. 「中国の管理会計実践に関する一考察—中国の特色を形成する基本的要素を中心に—」『経営論集』(亜細亜大学) 37 (1・2): 3-26.

大島正克. 2005a. 「中国における企業会計制度の復活と発展—改革開放時代の企業会計制度—」『アジア研究所紀要』(亜細亜大学) 31: 111-205.

- 大島正克. 2005b.『中国企業会計の研究』早稲田大学大学院商学研究科博士論文（未刊行）.
- 大島正克. 2006.「中国における企業会計制度の復活と発展—中国企業会計制度の特質を探る—」『国際会計研究学会年報2005年度』（国際会計研究学会）：87-98.
- 荻原正佳. 2001.「中国注册会计师協會訪問（報告）」『JICPA ジャーナル』13（5）：80.
- 大雄令純. 1985.『比較会計論—アジア諸国の場合—』白桃書房.
- 小淵究. 2003.「中国における企業会計制度の統一化」『慶應商学論集』16（1）：1-14.
- 郝仁平. 2001.「社会主義市場経済とは何か？—漸進型移行経済と政府の役割—」南亮進・牧野文夫編.『中国経済入門』日本評論社. 第2章：23-38.
- 加藤弘之. 2003.「中国—社会主義市場経済の実像—」渡辺利夫編.『アジア経済読本』（第3版）東洋経済新報社. 第10章：221-242.
- 魏巍. 2008.「中国における会計制度改革に関する一考察—会計観の変更をめぐる—」『国際会計研究学会年報2007年度』（国際会計研究学会）：153-167.
- 胡丹. 2003.「中国新興資本市場の特徴と会計システムの国際的調和化」『産業経理』63（1）：113-124.
- 吳敬璉編著、青木昌彦監訳、日野正子訳. 2007.『現代中国の経済改革』NTT出版（吳敬璉編著. 2004.『当代中国経済改革』上海遠東出版社）.
- 小島麗逸. 1997.『現代中国の経済』岩波書店.
- 近藤義雄. 2002.『中国現地法人の企業会計制度—日中対訳—』日本国際貿易促進協会.
- 近藤義雄. 2006.『中国現地法人の経営・会計・税務』（第4版）中央経済社.
- 謝少敏. 1997.『中国の企業会計制度：Accounting Evolution in China since 1949 to 1994』創成社.
- 末廣昭. 2000.『キャッチアップ型工業化論—アジア経済の軌跡と展望—』名古屋大学出版会.
- 孫美靈. 2006.「移行期中国における会計教育の改革—上海国家会計学院をケースとして—」『経済論叢』（京都大学）177（5・6）：113-134.
- 孫美靈. 2007.「中国における会計基準の国際的調和化へのアプローチ」『経済論叢』（京都大学）179（4）：14-33.
- 高千穂大学アジア研究交流センター. 2005.『日本および中国における企業会計・企業課税制度の比較研究』高千穂大学アジア研究交流センター.
- 田島俊雄. 2003.「現代中国の財務・統計諸表—「報表制度」と情報・計画・ガバナンス—」『社会科学研究』（東京大学）54（3）：87-124.
- 田島俊雄. 1994.「中国の国有企業改革と政府間財政関係」『中国研究月報』48（4）：2-31.
- 田中信行. 2003.「中国証券法の生まれ出ずる悩み」『社会科学研究』（東京大学）54（3）：61-86.

- 中央監査法人編。2000.『中国会計監査基準—国際化時代の中国新制度の解説—』中央経済社。
- 田雨。2007.「中国における企業会計制度の発展—2006年「企業会計準則」を中心に—」『国際会計研究学会年報2006年度』（国際会計研究学会）：111—126.
- 陶静。2004.「中国企業会計の改革過程についての考察—70年代後半から WTO 加盟するまで—」『商学論集』（同志社大学大学院）39（1）：81—95.
- 徳賀芳弘・王昱。2003.「中国における I A S への対応」日本会計研究学会・特別委員会『国際会計基準の導入に関する総合的研究（最終報告書）』日本会計研究学会。第9章：140—151.
- 西村明。1989.『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会。
- 日経ビジネス編。1984.『企業の寿命30年』日本経済新聞社。
- 藤本昭。1998.「市場経済化」河地重蔵・藤本昭・上野秀夫。『中国経済と東アジア圏』世界思想社。第4章：89—147.
- 水野一郎。2004.「現代中国会計制度の動向と特徴」『會計』166（5）：100—111.
- 南亮進・牧野文夫編。2001.『中国経済入門』日本評論社。
- 李文忠。2005.『中国監査制度論：形成過程における社会的側面の考察』中央経済社。
- 劉進慶。1998.「中国における公有制経済改革と国有企業の株式会社制導入に関する初歩的考察」『東京経大学会誌—経済学—』209：43—53.
- 魯桐。2007.「2007年度中国上場企業トップ100社のコーポレート・ガバナンスの評価」（邦訳文）『季刊中国資本市場研究』（中国社会科学院世界経済政治研究所）Summer：59—70.
- 渡辺利夫。1997.『華人ネットワークの時代—アジア新潮流—』日本放送協会。
『日本経済新聞』2003年6月11日。

（付記）

拙稿は、亜細亜学園アジア研究所プロジェクト研究（平成18～19年度）の適用による研究成果報告の一部である。このような貴重な機会を与えて下さいましたことに対し、学校法人亜細亜学園ならびに亜細亜大学アジア研究所の各位に、この場を借りて深謝の意を表する次第である。